

Newsletter Empresa Familiar

GARRIGUES

Noviembre 2021

ÍNDICE

1. ARTÍCULOS

- 1.1 **El letrado asesor, figura jurídica olvidada pero obligatoria**
- 1.2 **Nuevos derechos para las personas con discapacidad y su incidencia en la empresa familiar**
- 1.3 **Impuesto sobre el Patrimonio de los no residentes en España: cuestiones clave a tener en cuenta**
- 1.4 **¿Qué son los criterios ESG y por qué la empresa familiar debe integrarlos en su gestión?**

2. SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

2.1 Mercantil y civil

- 2.1.1 Responsabilidad de los administradores por deudas sociales: la importancia de determinar el momento en el que nace la obligación de un contrato que es declarado nulo
- 2.1.2 Es posible la revocación unilateral de un poder solidario otorgado a uno de los administradores mancomunados en caso de pérdida de confianza
- 2.1.3 Libertad de pactos en los acuerdos privados de socios: validez de las mayorías reforzadas pactadas, aunque, *de facto*, establezcan la unanimidad

- 2.1.4 Los pactos parasociales no pueden ser exigibles a la hora de introducirlos en los estatutos sociales por ser contrarios a la normativa societaria
- 2.1.5 La implicación en la “gestión ordinaria y continuada de la sociedad” como elemento primordial para ser considerado administrador “de hecho” de una compañía
- 2.1.6 Responsabilidad de administradores por deudas sociales: *dies a quo* del cómputo del plazo de dos meses que tiene el administrador para convocar la junta general que acuerde la disolución
- 2.1.7 No se pueden incluir los beneficios de una filial en el cálculo para determinar si existe o no derecho de separación
- 2.1.8 Infracción del deber de lealtad y responsabilidad de administradores: la compleja restitución de distintas transmisiones de inmuebles y acciones/participaciones sociales al no haber actuado en el interés social
- 2.1.9 ¿A quién corresponde el ejercicio de los derechos del socio cuando las participaciones sociales se han adquirido constante la sociedad de gananciales?

- 2.1.10 La condición de accionista adquirida por una ampliación de capital no se puede ejercer si no ha sido inscrito en el Registro Mercantil
- 2.1.11 Protocolo familiar: sobre la eficacia de las normas de derogación pactadas por los miembros de la empresa familiar
- 2.1.12 No es posible reforzar la mayoría estatutaria para el acuerdo de disolución de la sociedad por causa legal
- 2.1.13 Retribución de administradores: la importancia del contrato a suscribir entre la sociedad y el consejero con facultades ejecutivas
- 2.1.14 La administración concursal es la única que puede representar al socio en junta general cuando se trata de una herencia yacente en concurso

2.2 Tributario

- 2.2.1 ISD. - A efectos de calcular el ajuar doméstico también computan los legados
- 2.2.2 ISD. - No aplica la reducción autonómica por adquisición de participaciones en una sociedad inmobiliaria en la que la única persona destinada a la actividad es la administradora única

- 2.2.3 ISD. - Los negocios jurídicos se califican según su verdadera naturaleza independientemente de la forma en la que se articulen
- 2.2.4 IP. - Se rechaza plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto a la Ley del IP planteada por un contribuyente
- 2.2.5 IRPF. - El heredero tiene derecho a compensar en su declaración del IRPF las pérdidas patrimoniales pendientes del fallecido
- 2.2.6 ISD. – Reducción empresa familiar: determinados elementos patrimoniales no están afectos a la actividad económica si no están avalados por algún plan de negocio o son desproporcionados
- 2.2.7 IRPF. - El valor de adquisición de un bien adquirido por usucapión es el valor de mercado a la fecha de adquisición, aunque no se haya declarado la ganancia en dicho momento
- 2.2.8 IRPF. - La reducción en IRPF por trabajador activo discapacitado es también aplicable a administradores y socios trabajadores
- 2.2.9 ISD. - Adquisición por herencia de la participación en una empresa familiar y posterior venta a terceros. Activos en los que puede materializarse la reinversión

- 2.2.10 IP. - Implicaciones en la exención por empresa familiar del traslado de la residencia fiscal de Madrid a Suiza
- 2.2.11 IP. - Tributación en el IP por obligación real: no está sometida a tributación la participación en una entidad británica que es propietaria de un inmueble en España
- 2.2.12 ISD. - La aportación a una sociedad 'holding' individual de las participaciones sociales recibidas por una donación de sus padres no incumple el requisito de mantenimiento
- 2.2.13 IP. - Concepto de elementos improductivos a efectos del cálculo del límite de cuota
- 2.2.14 IP. - Implicaciones en la exención en el IP de una sociedad 'holding' con participación en una sociedad de capital riesgo
- 2.2.15 IP. - El valor de adquisición de un inmueble debe de incorporar los impuestos satisfechos
- 2.2.16 ISD. - Reducción por empresa familiar: el requisito para formar grupo de parentesco
- 2.2.17 ISD- IP. – La donación modal del usufructo temporal de participaciones sociales tributa por el ISD y el usufructuario no tiene derecho a la exención en el IP

- 2.2.18 IP. – Sociedades ‘holding’: concepto de medios materiales y personales para la dirección y gestión de la participación en sociedades
- 2.2.19 IP. - Participación conjunta de grupo de parentesco en la empresa familiar: computa exclusivamente la participación directa en la sociedad
- 2.2.20 IP. - No están exentos los bienes afectos a la actividad de un arquitecto que ejerce la profesión a través de una sociedad civil

1. ARTÍCULOS

1.1 El letrado asesor, figura jurídica olvidada pero obligatoria

Antonio Rego y Sofía Barrena

El objeto de este artículo es poner en valor –en especial, en el ámbito de la empresa familiar– la conveniencia de designar de una forma meditada al letrado asesor, no ya tan solo para dar cumplimiento a una norma en muchos casos obligatoria, sino desde la perspectiva de dotar al órgano de administración de la sociedad de una figura que garantice en todo momento el cumplimiento de la legalidad aplicable, y que le provea de un asesoramiento estable, continuado y ad hoc. Es más, aunque la figura del letrado asesor no fuese obligatoria, debería promoverse activamente la idea de que el órgano de administración de la sociedad mercantil ha de contar con un asesoramiento jurídico robusto, profesional, especializado y permanente que contribuya a un adecuado cumplimiento de los deberes inherentes al desempeño de su cargo.

Ignorancia iuris non excusat, o, lo que es lo mismo, el hecho de que una persona ignore la existencia de una norma jurídica no le exime de su cumplimiento. Este principio básico en nuestro Derecho nos sirve para introducir al letrado asesor, una *rara avis* en gran parte de nuestro tejido empresarial nacional (en particular, en el ámbito de la empresa familiar), pese a que la norma sobre la cual sienta sus bases (Ley 39/1975, de 31 de octubre, sobre designación de Letrados asesores del órgano administrador de determinadas Sociedades mercantiles, desarrollada por el Real Decreto 2288/1977, de 5 de agosto, por el que se reglamenta el asesoramiento de los Letrados a las Sociedades mercantiles a que se refiere la Ley 39/1975, de 31 de octubre) es clara en cuanto a la obligatoriedad de nombrar esta figura en ciertas sociedades mercantiles que sobrepasen los umbrales en ella determinados, bien estén domiciliadas en España o bien en el extranjero.

La intención no es ser alarmistas puesto que la omisión de la intervención de un letrado asesor cuando resulta obligada por mor de lo establecido en la Ley 39/1975, no afecta a la validez de los acuerdos adoptados. Sin embargo, la Ley 39/1975 prescribe que el incumplimiento de lo establecido en dicha norma será objeto de expresa valoración por el tribunal en todo proceso sobre responsabilidad derivada de los acuerdos o decisiones del órgano de administración.

El letrado asesor como garante del cumplimiento de la legalidad por parte del órgano de administración

El pasado 16 de marzo de 2021, el Boletín Oficial de las Cortes Generales publicaba las enmiendas presentadas en el Senado al entonces Proyecto de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y otras normas financieras, en lo que respecta al fomento de la implicación a largo plazo de los accionistas en las sociedades cotizadas. Entre ellas, llamaban especialmente la atención varias enmiendas referidas a “la importante figura del letrado asesor”, tal y como reivindicaba en su justificación el grupo parlamentario patrocinador de esta iniciativa, que apelaba igualmente con esta figura a la mejora en el gobierno corporativo de las sociedades de capital. Si bien finalmente esta propuesta fue rechazada, sirvió para recordar la existencia y vigencia de dicha figura.

Aunque el cargo de letrado asesor haya sido sorprendentemente sometido a cierto ostracismo en el ámbito de la gobernanza de las sociedades mercantiles, a día de hoy puede llegar a convertirse en una pieza clave en la organización jurídica de la empresa si se le dota de la importancia que merece.

Entrando en materia, el letrado asesor es un abogado colegiado ejerciente cuya designación es obligatoria para aquellas sociedades mercantiles que sobrepasen alguno (que no todos) de los umbrales previstos en la Ley 39/1975 y cuyo asesoramiento va dirigido a su órgano de administración individual o colegiado.

Su principal función es la de asesorar en Derecho al órgano de administración en la adopción de acuerdos y en la toma de decisiones (incluyendo, sin limitación, aquellos acuerdos que adopte este órgano en ejecución de acuerdos de la junta general), y, en su caso, en las deliberaciones a las que asista, debiendo quedar en la documentación social constancia de su intervención profesional. Por tanto, el letrado asesor se convierte en la persona encargada de asegurar que los acuerdos se adopten conforme a Derecho, ya sea desde una perspectiva formal (e.g. el letrado verifica que los acuerdos se adopten con los *quorums* y mayorías necesarias), como material (e.g. el letrado asesora sobre si el contenido del acuerdo es conforme a la norma jurídica de aplicación y alerta sobre las eventuales consecuencias derivadas de su aplicación o de su incumplimiento).

Este asesoramiento en Derecho en general al órgano de administración es el elemento definidor del letrado asesor (frente a otras figuras) que, sin lugar a dudas, trae las siguientes consecuencias que repercuten de forma directa en el devenir de la empresa:

- (i) Disponer de un letrado asesor –aparte de dar cumplimiento a una norma de carácter vinculante en muchos casos– dota de una especial seguridad jurídica a la entidad a la que asesora (a través de su órgano de administración). Es innegable que, en la práctica, son numerosas las empresas que únicamente recurren a un asesoramiento jurídico puntual una vez ya ha surgido el problema, lo cual, en muchos casos, no ayuda a evitar eventuales sanciones o responsabilidades. En este sentido y en línea con la finalidad de la Ley 39/1975 incluida en su exposición de motivos, el disponer de un letrado asesor de carácter recurrente ayuda a eludir este tipo de situaciones – lo cual, adicionalmente, conlleva en muchos casos un ahorro de costes y de quebraderos de cabeza– y a garantizar en el tiempo la estabilidad empresarial, al menos, por lo que a su ámbito jurídico se refiere.
- (ii) Especialmente relacionado con la función preventiva referida en el apartado anterior, el consejo del letrado asesor puede convertirse en uno de los elementos que contribuyan a la aplicación de la denominada protección de la discrecionalidad empresarial (principio anglosajón de la *business judgement rule*), esto es, que, en el ámbito de las decisiones del órgano de administración estratégicas y de negocio, sujetas a la discrecionalidad empresarial, se dé cumplimiento al estándar exigido de diligencia de un ordenado empresario (el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado).
- (iii) En último término, es incuestionable que designar a un letrado asesor que desarrolle su cargo de forma estable y permanente ayuda a profesionalizar la compañía – principio que es habitual sea buscado en el ámbito de la empresa familiar–.

La designación del letrado asesor: ¿por dónde empezar?

Sin lugar a dudas, el punto de partida para elegir a la persona indicada para desarrollar este cargo es la de ser abogado colegiado ejerciente (limitado, de conformidad con lo previsto en la Ley 39/1975, a que pueda realizar esta función en más de cinco sociedades, aunque esta restricción es cuestionable desde la perspectiva del derecho de competencia), que podrá establecer con la sociedad mercantil una relación de carácter laboral o de prestación de servicios. En cualquier caso, parece obvio que, más allá de la naturaleza jurídica de la relación que se establezca entre la sociedad y el letrado asesor, lo que deberá primar en todo caso en el perfil del letrado asesor es su conocimiento, su experiencia, su formación y su profesionalidad, dado que en sus manos queda encomendada, ni más ni menos, la tarea de asesorar al órgano de administración y dictaminar si los acuerdos que se han de adoptar se ajustan a derecho.

Son varias las alternativas que se pueden valorar a la hora de tomar la decisión de designar esta figura.

- (i) **El abogado interno o *in house*.** Es usual en la práctica que las compañías con cierto tamaño dispongan de una asesoría jurídica interna que atienda a las necesidades legales recurrentes del negocio. No existe previsión en la Ley 39/1975 que impida que el cargo de letrado asesor sea desarrollado por un abogado *in house* colegiado ejerciente (cierta normativa de sociedades cooperativas, que también regula en ese ámbito la figura del letrado asesor como obligatoria, es especialmente sensible a los eventuales conflictos de interés y declara la incompatibilidad de esta figura del letrado asesor con puestos de gerencia o dirección general, o miembro de los diversos órganos sociales de la sociedad cooperativa). Así, el abogado *in house* cuenta con la ventaja de conocer el negocio desde dentro, disponiendo de un conocimiento de la empresa que no tiene en principio un tercero externo a ella.
- (ii) **El abogado externo.** Este profesional probablemente ofrecerá una mayor garantía de asesoramiento especializado. Por otra parte, a pesar de la referencia a la condición de abogado colegiado en ejercicio, se viene admitiendo el desarrollo del cargo por parte de una persona jurídica (así lo expresó la Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía Española en su Informe nº 4/2011, con especial mención a las que adoptan la forma de sociedad profesional -Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales-, aunque extensible también para otras personas jurídicas que se encuentren capacitadas, de acuerdo con las disposiciones legales y sus propios estatutos, para ejercer la actividad profesional directamente y no se configuren como simples intermediarias en la relación entre el cliente sociedad mercantil y el abogado persona física que actúe como letrado asesor). De hecho, las enmiendas al proyecto de ley incorporaban directamente esta posibilidad de que el letrado asesor fuese persona jurídica. En este caso la referida especialización sería incluso más amplia en función de las distintas prácticas desarrolladas por los profesionales integrantes de dicha persona jurídica.
- (iii) **Secretario (sea o no miembro) del consejo de administración.** Aunque la figura de letrado asesor se distingue de la del secretario del consejo de administración, tanto desde la perspectiva de su ámbito objetivo (el letrado asesor lo es del órgano de administración individual o colegiado, mientras que el secretario lo es solo del consejo de administración), como de su ámbito competencial (el papel del secretario

no es necesariamente el de prestar asesoramiento jurídico como sí lo es el del letrado asesor), nada impide a la sociedad aunar en una misma persona ambos cargos. Todo ello, claro está, siempre y cuando el secretario del consejo de administración tenga la condición de abogado colegiado ejerciente.

El letrado asesor en la empresa familiar

La laxitud de la norma dota de una mayor libertad a la hora de configurar el régimen jurídico al que someter al letrado asesor dentro de la empresa. En este sentido, nada obsta para determinar, vía estatutos sociales, reglamento del consejo o protocolo familiar, cualesquiera requisitos adicionales que se busquen en la persona que desarrolle este cargo de tal manera que pueda llegar a prestar un asesoramiento más eficiente al órgano de administración (e.g. estableciendo como requisito para acceder al cargo que el candidato esté especializado en el ámbito de negocio de la compañía), su régimen de nombramiento (e.g. requerir una mayoría reforzada), las causas de remoción o su régimen retributivo. La elección del medio en el que recoger las cuestiones anteriores dependerá de la publicidad que se le quiera dar.

Las anteriores consideraciones empujan a concluir que, desde la óptica de nuestro tejido empresarial nacional (en particular en el ámbito de la empresa familiar), la figura del letrado asesor, incluso aunque no fuese obligatoria su existencia (que lo es en determinados casos), cobra pleno sentido en cualquier sistema de buen gobierno, máxime en un contexto económico-social cada vez más complejo y exigente regulatoriamente. El órgano de administración, individual o colectivo, de la empresa familiar debe contar con la ayuda y el apoyo de un profesional (con experiencia, conocimiento y formación apropiada) que le asesore en la toma de decisiones de contenido jurídico. Y ese perfil es el que cabe esperar de la figura del letrado asesor, que ha de contribuir a la profesionalización de la empresa familiar, ha de ser un refuerzo de sus políticas de gobierno corporativo y debe contribuir al estándar exigido de diligencia de un ordenado empresario en una eventual aplicación de la *business judgement rule*.

1.2 Nuevos derechos para las personas con discapacidad y su incidencia en la empresa familiar

José Manuel Herrero, Arantxa Tobaruela y Javier Monserrat

La reciente reforma de la legislación civil y procesal en relación con la capacidad jurídica de las personas con discapacidad, introducida a través de la Ley 8/2021 y en vigor desde el pasado 3 de septiembre, hace recomendable iniciar una revisión de los instrumentos otorgados para contingencias relacionadas con incapacidades y comprobar si es precisa alguna adaptación, material o formal. También conviene reevaluar la situación de la empresa familiar en los ámbitos de la previsión de cualquier situación de “discapacidad” sobrevenida, para comprobar que no existen fricciones del plan de contingencia con la nueva normativa.

La Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica ha generado un nuevo marco normativo en relación con la capacidad de las personas físicas y su ejercicio, y ha adaptado el derecho común a las exigencias de la Convención de Nueva York sobre los derechos de las personas con discapacidad. A grandes rasgos, la reforma ha suprimido el concepto de “incapaz” (sustituido por “persona con discapacidad”), ha sustituido la tutela por la curatela en el caso de discapacidad, introduciendo la “representación” de la persona con discapacidad en la curatela, y trata de dar primacía a la voluntad de la persona con discapacidad en cuanto a las medidas de apoyo siendo, en principio, preferentes las de tipo voluntario a las fijadas por el órgano judicial.

Particularmente interesante, en el ámbito procesal, es que se ha introducido en la Ley de Jurisdicción Voluntaria un expediente de provisión de medidas judiciales de apoyo a personas con discapacidad. Y a este cauce de la jurisdicción voluntaria se le da preferencia sobre el cauce contencioso; pues tras la modificación del artículo 756 de la LEC, el procedimiento contencioso queda reservado para aquellos supuestos en los que, procediendo el nombramiento de curador, el expediente de jurisdicción voluntaria termine por oposición de la persona con discapacidad, del Ministerio Fiscal o de los interesados, o cuando el expediente no se haya podido resolver.

La reforma operada por la Ley 8/2021 en cuanto al derecho material es de aplicación en todas las comunidades autónomas en las que se aplica el Código Civil, con una incidencia diversa en aquellas con derecho civil propio. En particular:

- **Aragón:** existe regulación completa sobre la capacidad de las personas y se mantiene la institución de la incapacitación y la tutela, aunque la normativa ya permite que el juez nombre curador en función del grado de discernimiento de la persona con discapacidad. No obstante, la reforma procesal dificulta la aplicación de esa incapacitación, al haber desaparecido el tratamiento procesal específico de la misma.

Aún no se ha acometido ninguna reforma legal de esta materia, aunque el Justicia de Aragón (institución análoga al Defensor del Pueblo) ha sugerido al Gobierno de Aragón que inicie un proceso de reforma legislativo, y se presentó la proposición no de ley n.º 285/21 (que se encuentra en tramitación a la fecha de elaboración de este artículo) para instar al Gobierno de Aragón a abordar dicha reforma.

- **Cataluña:** el 3 de septiembre de 2021 ha entrado en vigor el Decreto Ley 19/2021, de 31 de agosto, por el que se adapta el Código Civil de Cataluña a la reforma del procedimiento de modificación judicial de la capacidad. Dicha norma ha realizado una primera reforma de urgencia del Libro Segundo del Código Civil catalán reemplazando principalmente las figuras de las tutelas y curatelas, las potestades parentales prorrogadas y rehabilitadas y otros regímenes tutelares, por un “régimen de asistencia” a las personas mayores de edad, y aumentando, si cabe, la gran autonomía de la persona para diseñar dichas medidas de asistencia, introduciendo incluso la posibilidad de constituir la asistencia mediante escritura notarial.

Además de esta medida de urgencia, se está ya trabajando en una reforma integral del Código Civil catalán, para adaptarlo a la Convención de Nueva York sobre los derechos de las personas con discapacidad, de la que trae causa la Ley 8/2021 de ámbito estatal.

- **Galicia, Navarra y País Vasco:** en los derechos civiles propios de Galicia, Navarra y el País Vasco no existe regulación específica de la discapacidad. No obstante, a lo largo de sus normas se hace referencia a la incapacidad, siguiendo con la línea normativa marcada por el Código Civil hasta la reforma operada por la Ley 8/2021.

Ni en Galicia ni en País Vasco se ha iniciado la tramitación de normas para adaptar sus derechos civiles a las reformas introducidas por la Ley 8/2021.

En Navarra, se están iniciando los trabajos para disponer de su propia norma de protección de las personas con discapacidad. Esta ley trasladaría al régimen foral navarro la regulación introducida a nivel nacional por la Ley 8/2021, de 2 de junio, con previsión de que el Fuero Nuevo sea revisado y adaptado a la misma, respetando sus singularidades.

En este contexto de reformas, queremos aportar unas breves notas sobre áreas en las que la reforma y su interrelación con las normativas autonómicas puede generar dudas de aplicación que requieren revisar los instrumentos ya otorgados (poderes preventivos, autotutelas, etc.) o bien, si no se han otorgado, reflexionar sobre su necesidad o conveniencia, ahora que todos los derechos civiles tienden a dar una mayor prevalencia a la voluntad individual en cuanto a la provisión de las medidas de apoyo. Así, algunas cuestiones que pueden merecer atención son las siguientes:

(i) **Vigencia y circulación de instrumentos de previsión en situaciones de incapacidad/discapacidad**

La Disposición Transitoria Tercera de la Ley 8/2021 dispone que las previsiones de autotutela se entenderán referidas a la autocuratela y se regirán por dicha ley. También se refiere a la subsistencia de los poderes preventivos, y hace algunas precisiones en torno a la aplicación de determinadas reglas de la curatela. Pero, aunque la disposición transitoria que admite la validez material de documentos otorgados con anterioridad, en nuestra opinión, es preciso revisar los instrumentos preventivos otorgados (poderes preventivos, autotutela) para valorar si conviene una adaptación, siquiera terminológica.

Los cambios de residencia que pueden producirse pueden generar dudas aplicativas en ordenamientos que, como hemos visto, pueden tener distintos enfoques jurídicos de la misma realidad. Las referencias a la “incapacidad” y la “incapacitación judicial” pueden entenderse válidas en aquellos ordenamientos en que aún subsistan, pero pueden requerir adaptaciones en aquellos que no.

Dado que todas las legislaciones permiten en mayor o menor medida el otorgamiento de poderes preventivos, se habrá de revisar si los ya otorgados contienen alguna referencia a la incapacitación judicial como condición de su entrada en vigor y, en ese caso, valorar (en función de si dicha institución subsiste o no en el derecho aplicable) su posible modificación.

Se debe revisar, por tanto, la “adaptabilidad” del instrumento a las normas de otros territorios si se prevé un cambio de residencia futuro.

(ii) Aspectos sucesorios

La reforma ha optado por dar primacía a las medidas de apoyo a la persona con discapacidad de tipo voluntario, por lo que pueden existir medidas consistentes en la prestación de asistencia para la realización de actos o negocios sucesorios.

En este sentido, pueden anticiparse dudas en materia, por ejemplo, de intervención en pactos sucesorios, admitidos en Aragón, Cataluña, Galicia y Navarra y que son empleados con relativa frecuencia para ordenar la sucesión en la empresa familiar. Cabe preguntarse si las personas con discapacidad que han previsto, entre las medidas de apoyo voluntarias, la intervención del curador en contratos, podrán intervenir de este modo en un pacto sucesorio que, en particular, contenga cargas, gravámenes o renunciaciones (por ejemplo, la renuncia a la legítima, posible en muchos derechos forales).

(iii) Aspectos representativos en el ámbito mercantil

El hecho de que las personas con discapacidad puedan prever medidas de apoyo voluntarias puede tener también su trascendencia práctica en la asistencia a juntas generales de las sociedades. En este sentido, habitualmente los instrumentos voluntarios preveían una representación por sustitución del socio incapaz o incapacitado. Sin embargo, el nuevo régimen legal podría hacer que esa “representación” resulte ineficaz, y la persona con discapacidad prevea que acudirá a las juntas con su curador, lo que podría encajar con la filosofía de la norma, pero alterar notoriamente el funcionamiento de los órganos de la empresa familiar.

Cuestión mucho más delicada, si cabe, cuando dicha circunstancia se produzca en personas que forman parte del órgano de administración de la sociedad.

1.3 Impuesto sobre el Patrimonio de los no residentes en España: cuestiones clave a tener en cuenta

Francisco Soto Balirac

La tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio de no residentes requiere del análisis de cuestiones diversas como si el país de residencia tiene suscrito un convenio de doble imposición con España, si el convenio contiene reglas sobre la tributación patrimonial o no y, en su caso, si estas reglas limitan la posible tributación al país de residencia. También hay que determinar cuál es la comunidad autónoma a la que corresponde la tributación y, por tanto, qué exenciones (como la de “empresa familiar”), deducciones, bonificaciones y otros incentivos se pueden aplicar, pudiendo diferir la tributación entre comunidades de forma significativa.

El Impuesto sobre el Patrimonio (IP) grava el patrimonio de las personas físicas a 31 de diciembre de cada año.

Las personas físicas que tienen su residencia en España están sometidas al impuesto por obligación personal, es decir, se grava la totalidad de su patrimonio mundial. En cambio, las no residentes están sometidas al impuesto por obligación real, lo que conduce a que el impuesto se exija por los bienes y derechos que estén situados, se puedan ejercitar o se hayan de cumplir en territorio español, con deducción de las cargas y gravámenes que afecten a dichos bienes y derechos.

Con carácter general (sin perjuicio de las especialidades autonómicas que modifican tal importe) existe un mínimo exento de 700.000 euros. En aquellos casos en que no resulte cuota a pagar, es preciso presentar la declaración si el valor del patrimonio supera los 2.000.000 euros.

Para la determinación de la normativa autonómica aplicable se deberá atender a la residencia del contribuyente. Recordemos a estos efectos que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha extendido a los residentes fuera de la Unión Europea (UE) la aplicación de las normativas autonómicas frente a la estatal, en función del lugar en el que radique el mayor valor de sus bienes y derechos en España, como ya se hizo para los residentes en la UE y en el Espacio Económico Europeo con efectos desde el 1 de enero de 2015. En este ámbito, cabe recordar que las comunidades autónomas tienen competencia normativa sobre el mínimo exento, la escala de gravamen, las deducciones o las bonificaciones de la cuota.

Durante los últimos años, el Plan Anual de Control Tributario ha puesto el foco en este impuesto y, en concreto, en la identificación de contribuyentes no declarantes que estén obligados a presentar declaración, incluyendo los no residentes.

Los pasos habituales en las comprobaciones tributarias de no residentes son los siguientes:

- (i) Determinación de la residencia fiscal de la persona física mediante el análisis de los criterios de (i) presencia en territorio español durante más de 183 días en el año natural y de (ii) existencia de un centro de intereses económicos relevante y operativo, con especial incidencia en si en dicho territorio se tienen relaciones familiares y personales; y sin perjuicio de lo señalado en los convenios para evitar la doble imposición (**CDI**). Para realizar este análisis se acude a indicios de todo tipo: la asistencia a clubes sociales, espectáculos o gimnasios, los consumos de energía,

el uso de las tarjetas de crédito o de los móviles, el origen de las rentas, la localización del patrimonio principal, el colegio de los hijos o la residencia de la familia en España, etc.

- (ii) Determinación de los bienes del contribuyente susceptibles de ser declarados a efectos del IP. Los medios con que cuenta la Administración para determinar la tenencia de bienes por las personas físicas son muy diversos e incluyen la utilización de herramientas tecnológicas de *Big Data* además de la información obtenida de los registros públicos, cuentas bancarias, etc.
- (iii) Una vez se ha concluido que el sujeto es no residente y que tiene bienes o derechos susceptibles de ser gravados en España por obligación real, se analiza la obligación de declarar.

En este análisis entran en juego los CDI suscritos por España. Son numerosos los que contemplan disposiciones específicas en relación con los impuestos patrimoniales y, en varios de ellos, la tributación de algunos bienes se sitúa en el estado de residencia y no en el de localización de los bienes o derechos, lo que podría llevar a que la tenencia de los bienes o derechos no quedara gravada en ningún territorio, porque son pocos los países en los que existen impuestos sobre el patrimonio.

A estos efectos el Modelo de Convenio de la OCDE establece, en su artículo 22, lo siguiente (énfasis añadido):

Artículo 22. Patrimonio.

1. El patrimonio constituido por propiedad inmobiliaria, en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situada en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El patrimonio constituido por propiedad mobiliaria, que forme parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores, así como por propiedad mobiliaria afecta a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

En aplicación del apartado 4 de ese artículo 22 (y en función del CDI que resulte aplicable), un contribuyente no residente sin establecimiento permanente en España no tributaría en este territorio por sus bienes no inmobiliarios (como los saldos en cuentas bancarias o las acciones y participaciones en entidades), puesto que la potestad tributaria sería exclusiva del Estado de residencia.

En aquellos casos en los que no haya CDI entre España y el país de residencia o en el que el CDI aplicable no incluya reglas sobre tributación patrimonial o cuyas reglas no sigan las del referido artículo 22, el no residente tendría que declarar en España por todos los bienes y derechos situados en dicho territorio. Es el caso, por ejemplo, de los residentes en Brasil, México, Andorra, Estados Unidos, Italia, Irlanda, Japón, Portugal, Singapur, Turquía, Nueva Zelanda, Malasia o Malta.

Si, tras la realización de este análisis, resulta que el no residente ha de presentar declaración en España, además del mínimo exento que resulte de aplicación, conviene prestar atención a otras posibles exenciones.

Entre otros, están exentos los valores cuyos rendimientos, a su vez, están exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, como la deuda pública o los valores de renta fija de contribuyentes residentes en la Unión Europea. Recordemos, sin embargo, que esta exención no alcanza a los saldos de cuentas bancarias de no residentes, porque no tienen la condición de valores.

También podrían estar exentas las participaciones en empresas si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 4 de la ley del impuesto (exención de participaciones en la empresa familiar), es decir, que la entidad no sea patrimonial, que se alcance un determinado porcentaje de participación por el contribuyente y/o su familia, que uno de los miembros del grupo familiar reciba una retribución por funciones directivas en la empresa, que esa retribución alcance un determinado nivel en relación con otras rentas, etc. Según ha tenido ocasión de concluir la Dirección General de Tributos (**DGT**), esta exención también resulta aplicable a no residentes.

En relación con la tenencia de inmuebles, una cuestión de interés se refiere a la obligación de tributación en España cuando se poseen a través de entidades no residentes. Aunque no hay duda de que la participación directa en sociedades residentes en España está sujeta a tributación en España (tengan o no inmuebles en España o en el extranjero y sin perjuicio de las posibles exenciones), surgen mayores discusiones en relación con la sujeción de la tenencia de participaciones en sociedades no residentes en España cuyo activo está compuesto mayoritariamente por inmuebles situados en España.

La DGT ha venido afirmando que, si directa o indirectamente más del 50% del activo de la sociedad extranjera está compuesto de bienes inmuebles situados en España, esa participación sí está sujeta al impuesto.

Recientemente, sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, en sentencia de 3 de diciembre de 2020 (recurso 245/2019), ha resuelto en sentido contrario, afirmando que el IP solo se aplica sobre bienes y derechos localizados o que se puedan ejercitar o hayan de cumplir en España, por lo que la tenencia de participaciones en una sociedad extranjera no es objeto del impuesto. Según el tribunal, los derechos de esas acciones solo son ejercitables en el Estado de residencia de la entidad, a lo que no obsta el hecho de que el principal activo de la compañía esté formado por inmuebles en España.

1.4 ¿Qué son los criterios ESG y por qué la empresa familiar debe integrarlos en su gestión?

Juan Pablo Pérez

La integración de los criterios ESG en la empresa familiar ya no es una opción sino una necesidad para asegurar su viabilidad futura. Conocer el alcance de estos criterios así como la regulación que se está aprobando en torno a ellos puede ser esencial para la gestión de las compañías y la estrategia empresarial a seguir en los próximos años.

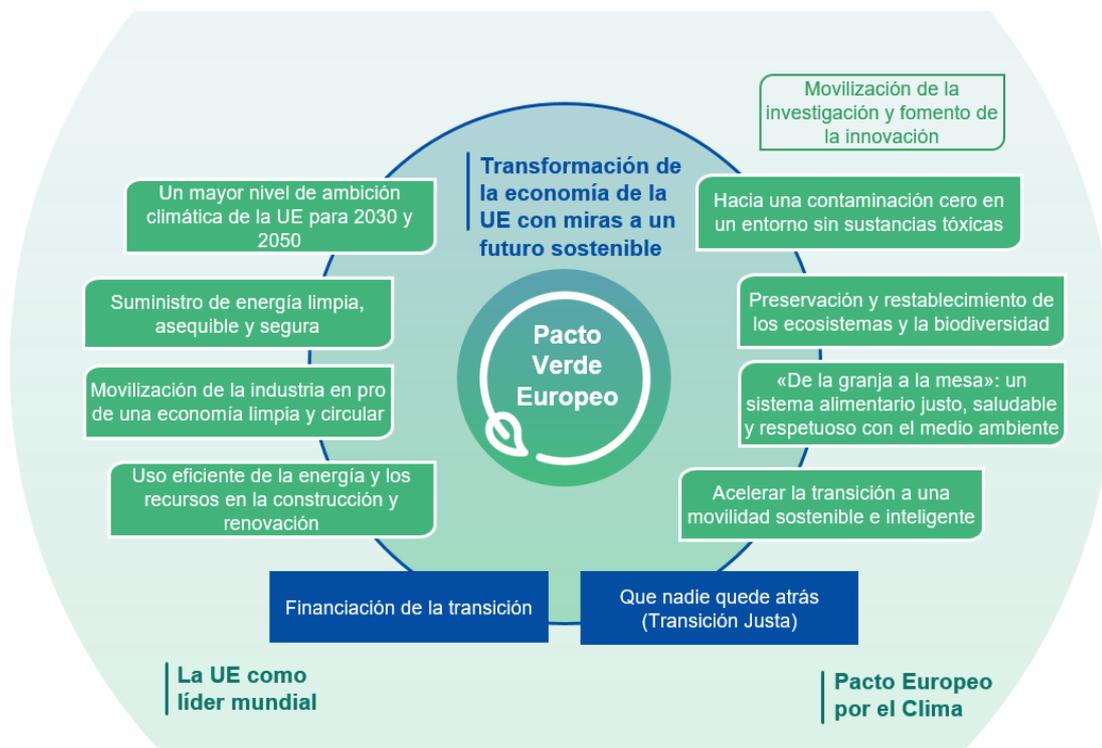
Los criterios ESG se refieren a factores ambientales, sociales y de gobierno corporativo que tienen que estar presentes en la gestión y toma de decisiones diaria de cualquier empresa, grande, mediana o pequeña, tanto si es familiar como si no lo es, así como a la hora de considerar cualquier inversión o financiación. En los últimos años se han convertido en la referencia de la inversión socialmente responsable (ISR). A día de hoy el cumplimiento de los criterios ESG en la financiación corporativa o de inversiones y proyectos puede ser un factor importante para el acceso a ciertos mercados financieros.

Para entender y poder definir los criterios ESG hay que tener presente la Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de las Naciones Unidas. Éstos fueron adoptados a nivel internacional en 2015 con la finalidad de poner fin a la pobreza, proteger el planeta y garantizar que todas las personas gocen de paz y prosperidad para 2030. Los ODS son 17, están integrados, y pretenden equilibrar el desarrollo económico con el desarrollo social y la sostenibilidad ambiental.



El objetivo de estas iniciativas es que permeen en todos los estratos sociales, políticos, económicos y geográficos. La UE está siendo, como es habitual, pionera en la integración de estas iniciativas en el acervo legislativo comunitario. A veces a través de Estrategias y Planes sin rango normativo, pero también a través de Reglamentos y Directivas, que sí son de aplicación.

Así, cabe destacar el Pacto Verde Europeo o *Green Deal*, que es la respuesta de la UE a los desafíos del clima y el medio ambiente. Fue aprobado en diciembre de 2019 y es parte integrante de la estrategia de la Comisión para aplicar la Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas.



Fuente: Comisión Europea

El Pacto Verde Europeo supone un cambio de estrategia de crecimiento económico destinada a transformar la UE en una sociedad equitativa y próspera, con una economía moderna, eficiente en el uso de los recursos y competitiva. Sin emisiones netas de gases de efecto invernadero en 2050 y con un crecimiento económico disociado del uso de los recursos.

Adicionalmente, la UE está aprobando una serie de normativa y guías tendentes a establecer, de una parte criterios de clasificación de las inversiones que se pueden considerar sostenibles (el Reglamento (UE) 2020/852 para establecer un marco para facilitar las inversiones sostenibles, más conocido como Reglamento de la Taxonomía), así como unas obligaciones específicas de divulgación de información ESG por parte de los participantes en el sector financiero (el Reglamento (UE) 2019/2088 de Divulgación de información relativa a la sostenibilidad): su finalidad es fomentar la integración de los factores ESG en la política de inversión de las instituciones financieras, así como facilitar la información ESG a los potenciales inversores.

La Taxonomía Europea establece seis objetivos ambientales. Una inversión, para ser clasificada como sostenible debe contribuir a alguno de estos seis objetivos, sin perjudicar a ninguno de los otros cinco y con un mínimo de debida diligencia sobre garantías sociales.



Fuente: Comisión Europea

Finalmente, la Directiva 2014/95/UE relativa a la divulgación de información no financiera está en plena fase de revisión. Uno de los cambios que va a traer la nueva Directiva es el cambio de nombre, pasándose a llamar de "información corporativa en materia de sostenibilidad". También va a ampliar su alcance a sociedades / grupos más pequeños que la actual directiva y que aplicará a no pocas empresas familiares. En España, desde 2021, ya tienen la obligación de incluir un estado de información no financiera en su informe de gestión las empresas de más de 250 trabajadores cuando sean "grandes" (cumpliendo el requisito de activo -20 MM- o de facturación - 40MM-) o sean de interés público.

Por lo tanto, la integración de la ESG en las empresas familiares ya no es una opción sino una necesidad si éstas quieren asegurar su viabilidad futura ya que:

- Es una cuestión reputacional y de imagen en ausencia de la cual se puede venir abajo en poco tiempo toda una trayectoria de marca.
- Ya existe normativa específica que exige la integración de criterios ESG en la gestión y en la divulgación de información.
- El acceso a la financiación requiere, cada vez más, cumplir con criterios ESG, además de acceder a condiciones de financiación más ventajosas¹.
- Los mercados, clientes, accionistas y, en definitiva, todas las partes interesadas, demandan información sobre los potenciales impactos ESG de la actividad de las compañías y cómo éstas los están gestionando mediante estrategias, políticas y procedimientos específicos.

¹ Por financiación sostenible se entiende aquel que destina recursos económicos al desarrollo de proyectos que contribuyen de forma positiva al medio ambiente o la sociedad.

G-advisory, filial de consultoría estratégica, económica y técnica, especializada en ESG de J&A Garrigues, viene asesorando a empresas, inversores y entidades financieras en criterios ESG, asistiendo y participando en el desarrollo e implementación de todas estas políticas en la gestión de las empresas y evaluando los compromisos ESG de las mismas y de los proyectos para acceder a financiación verde y sostenible, criterios estos cada vez más relevantes en las organizaciones y en la sociedad.

2. SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

2.1 Mercantil y civil

2.1.1 Responsabilidad de los administradores por deudas sociales: la importancia de determinar el momento en el que nace la obligación de un contrato que es declarado nulo

Sentencia del Tribunal Supremo número 532/2021 (Sala de lo Civil, Sección 1ª), de 14 de julio de 2021

En un contrato de asesoramiento suscrito entre una sociedad –incursa más adelante en causa de disolución– y un particular, posteriormente declarado nulo, considera el Tribunal Supremo que el momento en el que nace la obligación de restitución de las cantidades previamente percibidas por la sociedad en ejecución del contrato es el momento en el que el contrato se suscribe y la cantidad objeto de restitución es abonada por el particular, y no el momento en el que por sentencia se declara la nulidad del contrato y, en consecuencia, surge la obligación de restitución recíproca.

Como consecuencia de lo anterior y considerando que la causa legal de disolución de la sociedad había concurrido con posterioridad a la suscripción y cumplimiento del contrato declarado nulo y el administrador demandado había aceptado su cargo con posterioridad a este momento, el Tribunal Supremo desestima las pretensiones del recurrente y confirma la sentencia de instancia que absolvía al administrador demandado de ser responsable del pago de la deuda social inherente a la restitución de las cantidades entregadas por el particular a la sociedad.

2.1.2 Es posible la revocación unilateral de un poder solidario otorgado a uno de los administradores mancomunados en caso de pérdida de confianza

Sentencia del Tribunal Supremo número 362/2021 (Sala de lo Civil, Sección 1ª), de 25 de mayo de 2021

El Tribunal Supremo confirma que uno de los administradores mancomunados puede revocar unilateralmente el poder solidario conferido en su día por la sociedad a favor del otro administrador mancomunado. Interesa destacar los hechos por los que se llega a tal situación: años atrás el consejo de administración de una sociedad familiar (actualmente sustituido por los dos administradores mancomunados) otorgó poderes de carácter solidario en favor de dos hermanos. Al fallecer uno de ellos, la sociedad decidió cambiar la forma de administración, pasando de un consejo a dos administradoras mancomunadas, siendo una de ellas (la demandada) la hermana superviviente.

La demandante, que era la otra administradora mancomunada, solicitó la revocación del poder solidario que se otorgó en favor de la hermana superviviente, ahora administradora mancomunada, argumentando que al existir un nuevo régimen de administración que exigía la actuación conjunta de ambas administradoras no tenía sentido la subsistencia del mencionado poder solidario. Por su parte, la demandada alegaba que, al ser el órgano de administración mancomunado, se requería de la actuación conjunta de ambos administradores, tanto para otorgar el poder como para revocarlo. De esta forma, al negarse una de las administradoras (*i.e.* la que tiene el poder a su favor) este no podía ser revocado.

El Tribunal Supremo, estimando el recurso de la demandante, deja claro que la subsistencia de un poder no puede depender de forma exclusiva de la voluntad del propio apoderado, tal y como ocurría en este supuesto. Ello tiene causa en que, de ser así, se privaría al órgano de administración de poder “revocar la representación voluntaria” que previamente se haya otorgado.

2.1.3 Libertad de pactos en los acuerdos privados de socios: validez de las mayorías reforzadas pactadas, aunque, *de facto*, establezcan la unanimidad

Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona número 1615/2021, de 27 de julio de 2021

La Audiencia Provincial de Barcelona considera válida una cláusula contenida en un acuerdo privado de socios que establecía que para aprobar determinadas materias reservadas era necesario el voto favorable del 90% del capital social. En este caso, dicha mayoría imponía, *de facto*, la necesidad de adoptar los acuerdos relativos a materias reservadas por unanimidad de los socios al radicar el capital social de la sociedad demandante al momento de la demanda en cinco socios, cada uno de ellos, titulares de más del 10% de su capital social. Para llegar a esta conclusión, el Tribunal toma como referencia casuística previa que analiza el refuerzo de las mayorías previstas en la normativa societaria en sede de pactos estatutarios.

Por otra parte, la audiencia confirma la sentencia de instancia y afirma que la legislación tuitiva de consumidores y usuarios no puede servir para anular los pactos de socios privados alcanzados, entre otras cuestiones, por entender que no se aprecia abusividad en los pactos, pues a todas las partes del contrato aplican y todas disfrutan o padecen por igual las consecuencias de haberlo suscrito. Además, apunta que la complejidad de las operaciones societarias que habían precedido a la suscripción de los acuerdos privados – que traían causa de la entrada en el capital social de un socio financiador– se intuía que los socios recurrentes habían participado en la negociación de los contratos.

Además, la audiencia termina admitiendo la validez de un acuerdo contenido en el contrato privado de socios en el que dos de los socios de la sociedad demandante se obligaban a permanecer vinculados a la mercantil y a desempeñar determinadas tareas ejecutivas o laborales, al considerar que fue un pacto libremente alcanzado por las partes en especial consideración al carácter *intuitu personae* de los socios obligados, de modo equivalente al de las prestaciones accesorias previstas en la Ley de Sociedades de Capital.

2.1.4 Los pactos parasociales no pueden ser exigibles a la hora de introducirlos en los estatutos sociales por ser contrarios a la normativa societaria

Sentencia de la Audiencia Provincial de Murcia número 788/2021, de 21 de julio de 2021

Según la Audiencia Provincial de Murcia, no se puede obligar a los accionistas de una empresa familiar a que convoquen junta general de accionistas al objeto de votar a favor de una modificación estatutaria que consiste en establecer un régimen de mayorías en sede de este órgano social que requiera el voto favorable para determinadas materias de tres de los cuatro hermanos que son titulares del capital social –es decir, una mayoría “por cabezas”–. La audiencia lo considera contrario al principio de proporcionalidad entre el valor nominal de las acciones y el derecho de voto recogido en la normativa societaria,

pese a que dicho sistema de mayorías estaba recogido en un acuerdo de accionistas suscrito por todos los hermanos y obligaba a recoger en los estatutos sociales el referido sistema de mayorías. Asimismo, a fin de argumentar esta decisión, la audiencia provincial hace hincapié en el componente variable de la titularidad del capital social a lo largo del tiempo.

2.1.5 La implicación en la “gestión ordinaria y continuada de la sociedad” como elemento primordial para ser considerado administrador “de hecho” de una compañía

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid número 228/2021, de 7 de junio de 2021

En el marco del ejercicio de acción de responsabilidad por un acreedor contra varios administradores de una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria, la Audiencia Provincial de Madrid reputa administrador de hecho de esta mercantil a su socio mayoritario, no por su condición de tal, sino por haber intervenido directamente y de manera continuada en la gestión efectiva y ordinaria de su negocio.

Para la Audiencia, el motivo determinante por el que considera al demandado administrador de hecho de la sociedad es su intervención en la actividad ordinaria de gestión de los asuntos sociales, lo cual se deducía claramente en el presente caso de su implicación y actuación en la ejecución del contrato de obra.

Con carácter adicional a lo anterior, la audiencia también tiene en consideración para calificar al demandado como administrador de hecho que este: (i) era socio mayoritario de la sociedad deudora; (ii) había liderado las reuniones en que se negoció el contrato de ejecución de obra; y, (iii) a su vez, era interlocutor directo a efectos de comunicaciones durante la ejecución del contrato. En este sentido, destaca la audiencia que ninguna de las circunstancias anteriores atribuye *per se* la condición de administrador de hecho, sobre todo, teniendo en cuenta que el demandado era abogado, siendo normal, por tanto, su intervención como asesor legal en un contrato de la sociedad de la que es socio mayoritario.

Sin perjuicio de todo lo anterior, la acción de responsabilidad de administrador no prospera en relación con el administrador de hecho demandado al no quedar acreditados los requisitos propios de la responsabilidad del administrador por daños.

2.1.6 Responsabilidad de administradores por deudas sociales: *dies a quo* del cómputo del plazo de dos meses que tiene el administrador para convocar la junta general que acuerde la disolución

Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia número 647/2021, de 25 de mayo de 2021

La controversia principal de esta sentencia gira en torno al momento inicial en que debe computarse el plazo de los dos meses que tiene el administrador para convocar junta general, cuando la sociedad se encuentra incurso en causa legal de disolución por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social.

Señala la audiencia a este respecto que el *dies a quo* a partir del cual debe empezar a contar dicho plazo, en ausencia de otros datos trimestrales objetivos, es el día siguiente al del final del ejercicio social, y no –como alegó el demandado– el día siguiente al final del plazo de tres meses (desde el cierre del ejercicio) para formular cuentas anuales.

Por otra parte, destaca la audiencia que no puede aplicar como atenuante de responsabilidad –tal y como pretendía el administrador demandado– el hecho de ser una sociedad pequeña de carácter unipersonal, siendo lo relevante a estos efectos si se adoptó o no alguna medida tendente a paliar el desequilibrio patrimonial existente, lo cual no se hizo, tal y como ha quedado acreditado. Es más, considera la audiencia que precisamente el cumplimiento de este deber no se puede ignorar y se debe exigir con mayor rigor en una pequeña empresa, de carácter unipersonal y, en definitiva, más fácilmente controlable.

2.1.7 No se pueden incluir los beneficios de una filial en el cálculo para determinar si existe o no derecho de separación

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid número 203/2021, de 21 de mayo de 2021

La Audiencia Provincial de Madrid confirma el criterio de instancia y niega a un socio de una sociedad limitada el derecho a ejercitar el derecho de separación por falta de distribución de dividendos –en su versión vigente con anterioridad a la reforma operada por la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que, entre otras normas, se modifica la Ley de Sociedades de Capital–. El socio basaba su pretensión en que: (i) la sociedad matriz había repartido un tercio de los beneficios repartibles tomando como base únicamente los beneficios de la sociedad matriz sin contar los obtenidos por su filial en la que participaba al 100%; y (ii) la aplicación de la teoría del levantamiento del velo en relación con la gestión que hacía la sociedad matriz demandada –la cual estaba participada de forma indirecta por la misma persona– de su filial.

En relación con la teoría del levantamiento del velo, la audiencia entiende que la aplicación de esta doctrina debe realizarse de forma muy excepcional. En consecuencia, el tribunal considera que no resulta de aplicación al caso enjuiciado ya que no se acredita por el demandante que la toma de participación por la matriz en la filial hubiera tenido por objeto defraudar los derechos del demandante ni que aquella se hubiese convertido en el cauce para desviar sus beneficios a la filial y así ponerlos fuera del alcance del demandante.

Por otra parte, en cuanto a si el reparto de beneficios había sido insuficiente –tal y como sostenía el actor–, la audiencia desestima las pretensiones del recurrente sobre la base de que tanto matriz como filial, pese a pertenecer al mismo grupo de empresas, no estaban obligadas a la consolidación contable.

2.1.8 Infracción del deber de lealtad y responsabilidad de administradores: la compleja restitución de distintas transmisiones de inmuebles y acciones/participaciones sociales al no haber actuado en el interés social

Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona número 774/2021, de 28 de abril de 2021

En el contexto de una sociedad familiar formada por dos socios (excónyuges) dedicada a la gestión del patrimonio inmobiliario, se ejercita una acción social de responsabilidad por la exmujer contra su exmarido –que es a su vez administrador único de la sociedad–, solicitando que: (i) se le condene a reintegrar a la sociedad, a su exclusivo cargo, un total de 23 inmuebles que se aportaron a otras sociedades –en las que figuraba como administradora o socia la actual pareja sentimental del demandado– mediante ampliación de capital (*i.e.* a cambio de acciones/participaciones de esas sociedades), en perjuicio de la sociedad administrada o; (ii) de forma subsidiaria, que abone la cantidad equivalente al valor de los referidos inmuebles más la cantidad en que sucesivamente se redujo la cifra de negocios como consecuencia de las referidas aportaciones. Destaca el hecho de que las aportaciones de los inmuebles se realizó justo después de la sentencia judicial por la que se decretaba la disolución del matrimonio y el carácter ganancial de los bienes. En este sentido, el fondo del asunto gira en torno a si el administrador en cuestión infringió o no su deber de lealtad, que le obligaba a actuar siempre de forma fiel, de buena fe y de acuerdo con los intereses de la sociedad administrada.

En su sentencia, la Audiencia Provincial de Barcelona estima la demanda y condena al administrador a: (i) reintegrar *in natura* los inmuebles aportados y, en caso de que esto no pudiera realizarse, abonar a la sociedad administrada el valor actual de los inmuebles que no fueran restituidos; y (ii) revertir a la sociedad los beneficios obtenidos por las filiales por la explotación de los inmuebles aportados. Para llegar a esta conclusión, considera la audiencia que el administrador demandado no había cumplido su deber de lealtad frente a la sociedad administrada al haber actuado en beneficio de terceros. En este sentido, entiende el tribunal que pese a que, en principio, la aportación de los inmuebles a otras sociedades podría ser inocua al haberse cambiado los inmuebles por acciones/participaciones de sociedades con valor equivalente, no solo no se acreditó por el administrador que las operaciones se realizasen en favor de los intereses de la sociedad, sino que además la reducción de los beneficios tras la aportación pone de manifiesto un claro perjuicio causado a la sociedad.

Cabe mencionar que existe un voto particular en relación con el alcance de la restitución declarada por la audiencia, que entiende que la demanda no debe prosperar, pues a efectos de deshacer la operación de aportación de inmuebles en la ampliación de capital de otras sociedades (las filiales) se debería haber demandado también a estas últimas, ejercitando la correspondiente acción de impugnación o de anulación de actos/contratos y no a través de una acción social de responsabilidad, tal y como es el caso. En este sentido, el magistrado discrepante considera que no se puede condenar a un administrador a restituir unos inmuebles que no han sido nunca de su titularidad y hace especial hincapié en el lucro cesante generado por la aportación inmobiliaria, haciendo responsable al administrador condenado de abonar el beneficio dejado de percibir efectuando una extrapolación del último beneficio anual.

2.1.9 ¿A quién corresponde el ejercicio de los derechos del socio cuando las participaciones sociales se han adquirido constante la sociedad de gananciales?

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid número 89/2021, de 26 de febrero de 2021

La Audiencia Provincial de Madrid desestima el recurso de apelación interpuesto por la socia minoritaria de una sociedad limitada con el que pretendía que se declarasen nulos unos acuerdos de cese de administradores solidarios y nombramiento de administrador único adoptados en junta general gracias al voto favorable del socio mayoritario –que a su vez era el cónyuge de la demandante y recurrente y la persona designada como nuevo administrador único–.

La demandante basó sus pretensiones, en esencia, en el carácter ganancial de todas las participaciones sociales y en la inaplicabilidad del artículo 1384 del Código Civil cuando el acto de administración se realiza en perjuicio del otro integrante de la sociedad de gananciales y este lo impugna, como sería el caso.

En este sentido, concluye la audiencia que “si determinadas participaciones sociales adquiridas constante la sociedad de gananciales figuran inscritas en el libro registro de socios a favor de uno solo de los cónyuges, a este y solo a este puede reconocer la sociedad como socio a efectos del ejercicio de los derechos anudados a tal condición. El carácter ganancial de las participaciones sociales en cuestión no alteraría tal esquema, sin perjuicio de las consecuencias patrimoniales que se derivasen en el plano interno del ejercicio de los derechos de socio, las cuales habrían de resolverse conforme a las normas que regulan ese régimen económico matrimonial. El artículo 126 LSC entraría en juego únicamente si las participaciones sociales se hubieran inscrito a nombre de los dos cónyuges”.

2.1.10 La condición de accionista adquirida por una ampliación de capital no se puede ejercer si no ha sido inscrito en el Registro Mercantil

Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia número 175/2021, de 16 de febrero de 2021

La Audiencia Provincial de Valencia analiza la validez de un acuerdo aprobado en una junta general que había sido adoptado, entre otros, con el voto favorable de una entidad accionista que había suscrito sus acciones en una ampliación de capital que no llegó a inscribirse en el Registro Mercantil. Como veremos a continuación, el voto de esta entidad había sido determinante para la adopción del acuerdo correspondiente.

En línea con la doctrina registral y jurisprudencial sobre dicha materia, la audiencia recuerda que la inscripción de la ampliación de capital tiene carácter constitutivo, de forma que únicamente se adquiere la condición de accionista, y se pueden ejercer, en consecuencia, los derechos inherentes a tal condición (económicos y políticos, como la participación en juntas o la impugnación de acuerdos), una vez la ampliación del capital social haya sido inscrita en el Registro Mercantil.

Así pues, de acuerdo con lo anterior, partiendo de la distribución del capital social anterior a la adopción del acuerdo de ampliación de capital que no había sido inscrito (*i.e.* en la que no constaba la participación de la entidad referida), la audiencia declara la nulidad del acuerdo impugnado dado que los votos en contra habían superado los votos a favor.

2.1.11 Protocolo familiar: sobre la eficacia de las normas de derogación pactadas por los miembros de la empresa familiar

Sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante número 488/2020, de 3 de noviembre de 2020

La Audiencia Provincial de Alicante declara eficaz la denuncia de un protocolo familiar acordada por el 80% de los miembros de un grupo familiar y su consecuente extinción, la cual había sido comunicada mediante burofax a la demandante, que era miembro del referido grupo y alegaba que el procedimiento seguido para la derogación del protocolo no era el correcto conforme a lo previsto en este último.

Atendiendo a los cánones de interpretación de los contratos recogidos en nuestro derecho, la audiencia entiende que el procedimiento de modificación y adiciones al protocolo recogido en el artículo 4 –procedimiento que exigía el cumplimiento de varios requisitos formales– no era el cauce adecuado para denunciar el protocolo familiar, ya que el artículo 5 de este texto recogía expresamente el supuesto de derogación –con un procedimiento mucho más flexible y en línea con la filosofía del protocolo–.

Asimismo, la audiencia aprovecha para recordar otros elementos característicos del protocolo familiar, como son: (i) su carácter de pacto extraestatutario, el cual es válido siempre que no se superen los límites impuestos a la autonomía de la voluntad; (ii) la posibilidad de denuncia unilateral del convenio restrictivo y sin fecha de duración determinada; y (iii) la limitada eficacia frente a terceros de este tipo de acuerdos, en especial, por lo que respecta a la impugnación de acuerdos sociales basada en un incumplimiento del protocolo.

2.1.12 No es posible reforzar la mayoría estatutaria para el acuerdo de disolución de la sociedad por causa legal

Resolución de 28 de julio de 2021, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública

La dirección general ratifica su criterio de que, para la adopción del acuerdo de disolución por causa legal –en el caso en cuestión, la existencia de pérdidas–, no es posible exigir una mayoría estatutaria superior a la establecida legalmente, que conforme a la normativa societaria tiene carácter imperativo.

El registrador mercantil en cuestión había rechazado la inscripción de una escritura de elevación a público de acuerdos sociales de disolución de una sociedad limitada porque, entre otras cuestiones, dicho acuerdo había sido adoptado con un *quorum* inferior (*i.e.* 66,60%) al reforzado previsto en los estatutos sociales de la sociedad (*i.e.* el 73%).

El centro directivo revoca la calificación del registrador concluyendo a tal efecto que el acuerdo de disolución por causa legal requiere únicamente mayoría ordinaria, esto es, la mayoría de los votos válidamente emitidos, siempre que representen al menos un tercio de los votos correspondientes a las participaciones sociales en que se divide el capital social), sin que sea posible exigirse un *quorum* reforzado.

2.1.13 Retribución de administradores: la importancia del contrato a suscribir entre la sociedad y el consejero con facultades ejecutivas

Resolución de 7 de julio de 2021, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública

La dirección general declara válida una cláusula estatutaria relativa a la retribución de los consejeros ejecutivos en sede de una sociedad de responsabilidad limitada, que fijaba un sistema retributivo para los consejeros en general (*i.e.* en su condición de tales), y respecto de los consejeros ejecutivos se señalaba que tendrán derecho a percibir adicionalmente las retribuciones o indemnizaciones recogidas en el contrato que se formalice a tal efecto, reproduciéndose de forma literal los apartados 3 y 4 del artículo 249 de la Ley de Sociedades de Capital.

Inicialmente, el registrador rechazó la inscripción de la cláusula en cuestión al entender que la remuneración prevista para los miembros del consejo de administración con funciones ejecutivas es necesario que sea aprobada por la junta general de socios.

Por su parte, considerando el criterio adoptado por el centro directivo en resoluciones anteriores, la dirección general rechaza la calificación del Registrador en base a los siguientes fundamentos.

Si bien es necesario que se celebre un contrato entre la sociedad y el consejero con funciones ejecutivas en el que se detallen todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas y que dicho contrato debe ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general, “la referencia a ese contrato y esa política de retribuciones no necesariamente deben constar en los estatutos. Son cuestiones sobre las que no existe reserva estatutaria”.

Asimismo, continúa diciendo que “[...] aun cuando los distintos conceptos retributivos de los consejeros ejecutivos deban constar necesariamente en los estatutos sociales, podrán éstos remitirse al contrato que se celebre entre el consejero ejecutivo y la sociedad para que se detalle si se remunerará al mismo por todos o sólo por algunos de los conceptos retributivos fijados en los estatutos. De este modo se compatibiliza la debida protección de los socios, por cuanto se fijan en estatutos los posibles conceptos retributivos y se aprueba en junta general el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores, con la adaptación a las necesidades de la práctica por cuanto se atribuye al consejo de administración la competencia de elegir, caso por caso, entre los distintos conceptos retributivos previstos en los estatutos aquellos concretos que deben incluirse en el contrato al que se refiere el artículo 249 de la Ley de Sociedades de Capital, sin necesidad de modificación estatutaria alguna”.

2.1.14 La administración concursal es la única que puede representar al socio en junta general cuando se trata de una herencia yacente en concurso

Resolución de 5 de julio de 2021, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública

En esta resolución, la dirección general desestima el recurso interpuesto contra la calificación de la registradora mercantil y de bienes muebles de Lugo, por la que se deniega la inscripción de la disolución, nombramiento de liquidador y liquidación de una sociedad limitada unipersonal.

La socia única inscrita de la sociedad había fallecido con anterioridad a la adopción de los acuerdos, los cuales fueron tomados por el representante de la comunidad hereditaria. Asimismo, constaba el concurso de la herencia yacente de la socia fallecida.

La dirección general considera que no procede la inscripción del acuerdo adoptado por persona que no era el administrador concursal de la herencia yacente, pues es a este a quien la ley atribuye las facultades de administración y disposición del caudal relicto una vez declarado el concurso, entendiéndose que, aun considerando la hipótesis de que las facultades hubieran estado simplemente intervenidas, faltaría el beneplácito de la administración concursal.

Asimismo, sobre la procedencia de que el registrador revise y contradiga el juicio de suficiencia emitido por el notario sobre la facultad representativa del representante del socio en la junta general, la dirección considera que aunque el Registro Mercantil no tiene por objeto la publicación de la titularidad de las participaciones de sociedades de capital (por lo que, en principio, no corresponde al registrador en su calificación entrar en cuestiones de legitimación para el ejercicio de los derechos sociales), en el caso concreto de concurso de la herencia del socio único, la constancia en el Registro de la identidad de dicho socio y del concurso de su herencia yacente hacen que únicamente el administrador concursal se encuentre legitimado para ejercer los derechos de socio en la junta general, hecho que la escritura otorgada por el notario no desvirtúa.

2.2 Tributario

2.2.1 ISD. - A efectos de calcular el ajuar doméstico también computan los legados

Tribunal Supremo. Sentencia de 24 de junio de 2021

Se discute si los bienes y derechos transmitidos a título particular o mediante legado deben computarse, junto con el resto de los bienes que forman parte del caudal relicto, a efectos del cálculo del valor fiscal atribuible al ajuar doméstico en el ISD.

El Tribunal Supremo (TS) resuelve la cuestión en sentido afirmativo, al establecer que el ajuar doméstico debe calcularse sobre todos los bienes integrantes de la herencia, incluidos los legados (aunque sólo deba ser imputado al heredero y no al legatario). Únicamente deben excluirse de dicho cálculo aquellos bienes que no sean susceptibles de producir ajuar por su naturaleza, tal y como ha dispuesto el TS en reciente jurisprudencia.

De aceptar lo contrario se podría llegar a situaciones opuestas a la normativa del ISD en las que el ajuar doméstico no tributara, por ejemplo, si todos los bienes de la herencia susceptibles de contar con ajuar doméstico fuesen distribuidos mediante legados.

2.2.2 ISD. - No aplica la reducción autonómica por adquisición de participaciones en una sociedad inmobiliaria en la que la única persona destinada a la actividad es la administradora única

Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 5 de julio de 2021

En esta sentencia se analiza si se cumplen los requisitos para aplicar la reducción del 97% que establece la normativa aragonesa en la adquisición por donación de una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles (con 6 inmuebles, 4 de ellos arrendados), en la que figura como empleada la administradora única de la compañía.

El tribunal considera que no procede la citada reducción, dado que en el caso concreto el arrendamiento de inmuebles realizado por la sociedad no tiene la consideración de actividad económica.

El tribunal llega a la anterior conclusión señalando que no se ha probado la relación de ajenidad y dependencia de la administradora, propias de una relación laboral. Además, indica que el volumen de trabajo es insuficiente, dado el escaso número de inmuebles arrendados, la externalización de la gestión fiscal, laboral y contable, y el hecho de que los pagos del arrendamiento estaban domiciliados.

Por otro lado, en relación con el requisito del desarrollo de la actividad en un local determinado (requisito actualmente suprimido), el tribunal concluye que dados los escasos consumos de agua y de electricidad del local, no se aprecia su utilización como sede de una actividad económica.

2.2.3 ISD. - Los negocios jurídicos se califican según su verdadera naturaleza independientemente de la forma en la que se articulen

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 14 de abril de 2021

En esta sentencia se analiza una operación por la que un padre transmite a sus dos hijos el 2% del negocio de oficina de una farmacia (1% a cada uno), constituyendo el mismo día los tres una sociedad civil en la que acuerdan distribuirse los beneficios netos del negocio en los porcentajes siguientes: 50%-25%-25% (padre-hijo1-hijo2).

En este caso, el padre argumentaba que únicamente se había producido la transmisión del 2% de su negocio, declarando en su declaración del IRPF la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con la venta de dicho porcentaje. No obstante, el TSJ de Cataluña, atendiendo a una serie de indicios (parentesco entre socios, desigual experiencia laboral, no equivalencia entre lo aportado por cada socio y lo recibido, etc.), concluye que la constitución de la sociedad civil tuvo el único objetivo de encubrir la donación por parte del padre del 48% del negocio a sus hijos.

Por ello, resuelve que el padre debe tributar por la ganancia patrimonial puesta de manifiesto por la donación del 48% del negocio, adicionalmente a la tributación declarada por la transmisión del 2%.

2.2.4 IP. - Se rechaza plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto a la Ley del IP planteada por un contribuyente

Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Sentencia de 25 de marzo de 2021

El TSJ de Baleares rechaza plantear la cuestión de inconstitucionalidad pretendida por un contribuyente que instó la rectificación de su autoliquidación del IP del ejercicio 2013 por considerar que derivaba de la aplicación de preceptos inconstitucionales.

En concreto, el tribunal considera que no es inconstitucional el artículo 10.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) por no vulnerar el principio de capacidad económica, puesto que el hecho de que determine la base imponible de los inmuebles mediante el mayor de tres valores (valor de adquisición, catastral o derivado de una comprobación administrativa) constituye un acercamiento a la realidad económica.

Asimismo, establece que la reinstauración temporal del IP mediante el Real Decreto-ley 13/2011 no vulnera los límites al real decreto-ley establecidos por el artículo 86 de la Constitución Española (CE): por un lado, no crea *ex novo* el impuesto ni altera sus elementos esenciales y, por otro, atiende a una situación de crisis económica en la cual, bajo la consideración del Tribunal Constitucional, cabe adoptar tal medida mediante un real decreto-ley. El hecho de que no se tramitara luego como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia no impide que mantenga su eficacia, puesto que fue convalidado por el Congreso de los Diputados.

Además, el tribunal considera que el IP respeta el principio de no confiscatoriedad previsto en el artículo 31 de la CE y que no incurre en duplicidad impositiva con el IBI. También rechaza que la eliminación de la bonificación del 100% de la cuota durante los ejercicios 2014 y 2015, establecida en las leyes de Presupuestos Generales del Estado para esos años, vulnere el artículo 134.7 de la CE, porque están amparadas en la Disposición Final Segunda de la LIP.

2.2.5 IRPF. - El heredero tiene derecho a compensar en su declaración del IRPF las pérdidas patrimoniales pendientes del fallecido

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 20 de enero de 2021

En el supuesto analizado, una persona solicita la rectificación de su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2015, en la que había declarado una ganancia patrimonial derivada de la venta de unas acciones adquiridas en la herencia de su madre fallecida, solicitando que se compensase con las pérdidas patrimoniales pendientes de compensar de su madre en el momento de su fallecimiento.

El TSJ de la Comunidad Valenciana, en contra de lo establecido por la AEAT y por el TEAR (que entendieron que al tratarse de pérdidas a compensar de la madre fallecida no eran susceptibles de transmisión sucesoria), señala que si la actora sometió a gravamen las acciones heredadas de su madre también podía compensar las pérdidas patrimoniales que la causante tenía pendientes, pues la actora sucedió a la madre en todos los derechos y obligaciones, posibilitando tal compensación el artículo 50 de la Ley del IRPF.

De esta forma, el tribunal reconoce que el derecho a compensar las pérdidas pendientes es “transmisible” *mortis causa* conforme a las reglas generales del derecho común, subrogándose el causahabiente en la misma situación jurídica que ocupaba la causante.

2.2.6 ISD. – Reducción empresa familiar: determinados elementos patrimoniales no están afectos a la actividad económica si no están avalados por algún plan de negocio o son desproporcionados

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 9 de noviembre de 2020

Se discute si determinadas imposiciones a plazo de dinero, operaciones vinculadas y una participación en un club de golf son activos afectos a la hora de aplicar la reducción autonómica andaluza del 99% a efectos del ISD para la transmisión de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades.

El tribunal no considera acreditada la afectación a la actividad económica de dichos elementos patrimoniales debido a que no está avalada por ningún plan de negocio ni ningún otro elemento probatorio que acredite su necesidad real y efectiva a efectos de la obtención de rendimientos propios de la actividad económica de la entidad a la que pertenecen. Además, se trata de un importe dinerario muy superior al necesario para la actividad.

En vía administrativa se constató la ausencia de acreditación de afectación a la actividad, sin que se haya practicado prueba alguna en vía jurisdiccional que pueda desvirtuar el contenido de las liquidaciones del ISD de acuerdo con lo previsto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria (LGT), que determina que la carga de la prueba recae sobre quien haga valer su derecho.

2.2.7 IRPF. - El valor de adquisición de un bien adquirido por usucapión es el valor de mercado a la fecha de adquisición, aunque no se haya declarado la ganancia en dicho momento

TEAR de Baleares. Resolución de 26 de junio de 2021

Se analiza un supuesto en el que el contribuyente adquirió un bien por usucapión, sin haber declarado ganancia alguna en el momento de la adquisición, motivo por el que entendió la Administración que el valor fiscal de adquisición del mismo tenía que ser cero.

La resolución analiza tanto la fecha como el valor de adquisición que se debe tener en cuenta para el cálculo de la variación patrimonial a efectos del IRPF cuando se transmite un bien adquirido por usucapión.

En su resolución, el tribunal señala que la fecha de adquisición es aquella en la que concurren los requisitos exigidos para que dicha usucapión opere, aunque su reconocimiento por resolución judicial sea posterior.

Por otro lado, señala que las adquisiciones de bienes por usucapión tienen la calificación de adquisiciones originarias, produciéndose en ese momento una ganancia patrimonial por incorporación de un bien al patrimonio del contribuyente que debe cuantificarse por el valor de mercado de la finca adquirida, y dicho valor de mercado en el momento de adquisición constituye el valor de adquisición del bien.

Pero no puede entenderse que el mismo sea cero por el mero hecho de no haberse declarado dicha ganancia. En suma, no haber declarado dicha ganancia no puede determinar *per se* que el valor de mercado de ese bien sea de cero.

Por ello, en un supuesto en el que no se declaró ganancia alguna en el momento de adquirir el bien por usucapión, el tribunal acepta como coste fiscal de dicho bien su valor de mercado en dicho momento, acreditado por el contribuyente mediante tasación pericial.

2.2.8 IRPF. - La reducción en IRPF por trabajador activo discapacitado es también aplicable a administradores y socios trabajadores

TEAR de Valencia. Resolución de 17 de febrero de 2021

En esta resolución, se analiza la posibilidad de aplicar la reducción por trabajador activo discapacitado en el supuesto de socios o administradores.

En la resolución se argumenta que el texto original del Reglamento del IRPF regulaba expresamente que “trabajador activo” siempre lo era por cuenta ajena. No obstante, con la supresión de la definición de trabajador activo del Reglamento del IRPF en 2015, el tribunal considera que la reducción por trabajador activo discapacitado ya no solo es aplicable a trabajadores por cuenta ajena, al dejar de exigirse la nota de la ajenidad expresamente en la norma.

En este sentido, resuelve que un administrador o socio trabajador que, no estando vinculado a la empresa por una relación laboral, le preste servicios en régimen de dependencia distintos de los inherentes al cargo de administrador, tiene derecho a aplicar la reducción regulada por trabajador activo discapacitado.

2.2.9 ISD. - Adquisición por herencia de la participación en una empresa familiar y posterior venta a terceros. Activos en los que puede materializarse la reinversión

DGT. Consulta Vinculante V2491-21, de 30 de septiembre de 2021

La consultante ha heredado de su madre participaciones en diversas sociedades a las que resulta de aplicación la reducción en el ISD por empresa familiar. Posteriormente, va a vender las participaciones a un tercero y procederá a reinvertir la totalidad del importe obtenido en diversos activos.

La DGT, en contestación a diversas cuestiones planteadas en relación con la interpretación del requisito de mantenimiento, manifiesta lo siguiente:

- Para supuestos de enajenación a terceros de participaciones adquiridas *mortis causa* con aplicación de la reducción en ISD por empresa familiar, es preciso la reinversión y materialización inmediata del importe obtenido, en activos con independencia de su naturaleza, siempre que se mantenga el valor por el que se practicó la reducción. Por lo tanto, no afectará al requisito de mantenimiento la reinversión en fondos de inversión, imposiciones a plazo fijo o ampliaciones del capital en otras sociedades, siempre que la suma total alcance, al menos, el valor por el que se practicó la reducción.

- En cuanto a las consecuencias de que el precio finalmente recibido por la venta (por determinación posterior de la parte variable del precio) sea distinto del valor declarado en la liquidación del ISD, y por el que se practicó la reducción de empresa familiar, considera que cualquier modificación en el precio de venta, será ajena al ámbito del ISD y, en su caso, tendrá impacto en el IRPF del transmitente conforme a las reglas de dicho impuesto. No obstante, si la valoración a la fecha de devengo del ISD (fecha de fallecimiento) hubiera sido superior o inferior a la que debiera corresponder conforme a las normas de valoración del impuesto, se deberá presentar declaración complementara o instar la rectificación de la autoliquidación, según corresponda.
- Si la reinversión se ha realizado en fondos de inversión, es posible realizar trasposos entre fondos de inversión, así como proceder a la venta de las participaciones de un fondo y reinvertir la totalidad del importe obtenido en otros activos financieros, conservando el beneficio fiscal.
- Las eventuales pérdidas de valor por fluctuaciones del valor de mercado de los productos financieros en los que se hubiera producido la reinversión, no afecta al requisito de mantenimiento.
- Cartera de fondos de inversión: para el cumplimiento de los requisitos, debe de considerarse cada uno de los fondos de inversión de manera individual, y no la cartera conjunta de ellos.

2.2.10 IP. - Implicaciones en la exención por empresa familiar del traslado de la residencia fiscal de Madrid a Suiza

DGT. Consulta Vinculante V2304-21, de 16 de agosto de 2021

La consultante, residente fiscal en la Comunidad de Madrid, está valorando la posibilidad de trasladar su residencia a Suiza en el ejercicio 2022, adquiriendo así la condición de residente fiscal en dicho país. Es accionista de la sociedad C (con domicilio social y fiscal en Madrid) cuya participación es superior al 5% a título individual, ostentando el resto de las participaciones de C hasta el 100% del capital social sus hermanos y su madre.

Hasta ahora, la consultante ha sido sujeto pasivo del IP por obligación personal aplicando la bonificación del 100% establecida en la normativa autonómica de Madrid.

En este sentido se plantea las implicaciones en el IP del traslado de su residencia a Suiza y, en particular, en la aplicación de la exención de su participación en la empresa familiar.

En su resolución, la DGT alcanza, entre otras, las siguientes conclusiones:

- La consultante pasará a ser no residente en España y estará sujeta al IP por obligación real, debiendo tributar por los bienes y derechos de los que sean titulares, que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en el territorio español.
- La sujeción al IP por obligación real no constituye un obstáculo para al acceso a la exención de la participación en la empresa familiar, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa.

- En concreto, en relación con el requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, de realizarse por la consultante residente en Suiza, se deberá de tener en cuenta en el cómputo la totalidad de los rendimientos obtenidos tanto en España como en el extranjero.
- La normativa aplicable será no solo la del Estado sino también la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid, y el organismo competente para la exacción del impuesto será la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

2.2.11 IP. - Tributación en el IP por obligación real: no está sometida a tributación la participación en una entidad británica que es propietaria de un inmueble en España

DGT. Consulta Vinculante V2070, de 9 de julio de 2021

Los consultantes son residentes fiscales en Reino Unido, y socios de una entidad de nacionalidad británica, sin establecimiento permanente en España, que es propietaria de un inmueble en España que representa más del 50% de los activos de la sociedad.

La DGT recuerda que las personas físicas no residentes en España están sujetas a tributación en el IP por obligación real, solo por los bienes y derechos situados, que se puedan ejercitar o hayan de cumplirse en territorio español.

En el supuesto consultado, manifiesta que el Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio, permite a España, siempre que lo contemple la legislación interna, gravar la participación en la entidad británica, dado que los inmuebles situados en España representan más del 50% de su activo.

No obstante, como indica la DGT, la normativa del IP, no grava a las personas físicas no residentes en España por la propiedad de acciones o participaciones de sociedades no residentes en España, por lo que concluye que los consultantes no estarán sujetos al IP español.

2.2.12 ISD. - La aportación a una sociedad 'holding' individual de las participaciones sociales recibidas por una donación de sus padres no incumple el requisito de mantenimiento

DGT. Consulta Vinculante V1819-21, de 9 de junio de 2021

Los padres de la consultante van a realizar donaciones a sus hijos de las participaciones en distintas entidades. Con posterioridad, la consultante y sus hermanos tiene la intención de transmitir las participaciones recibidas a sus respectivas sociedades *holdings* individuales, mediante la realización de una aportación dineraria.

Para tener derecho a la reducción en el ISD por una donación de participaciones en una empresa familiar, la normativa, entre otros requisitos, establece que el donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención en su IP durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallezca en este plazo.

La DGT, de acuerdo con su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar, indica que la referencia legal al mantenimiento de lo adquirido debe entenderse hecha al valor de lo adquirido. Por ello concluye, que no afectará al requisito de mantenimiento la posterior aportación de las participaciones donadas a la sociedad *holding* individual, siempre que se mantenga el valor por el que se practique la reducción en el ISD, así como la exención en el IP de las participaciones en la sociedad *holding* individual.

2.2.13 IP. - Concepto de elementos improductivos a efectos del cálculo del límite de cuota

DGT. Consulta Vinculante V1685, de 1 de junio de 2021

La cuota íntegra del IP junto con las cuotas del IRPF no puede exceder del 60% de las bases imponibles del IRPF. Para realizar el citado cálculo, entre otras matizaciones, la Ley del IP establece que no se tendrá en cuenta la parte del IP que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del IRPF.

En esta resolución, la DGT considera que no se tendrán en cuenta dentro del citado cálculo, aquellos elementos patrimoniales que, en el momento de devengo del impuesto (31 de diciembre), no produzcan rendimientos gravados por la Ley del IRPF, al margen de que en un momento posterior puedan ser sometidos o destinados a operaciones que devenguen rendimientos.

En cuanto a la determinación de los elementos patrimoniales susceptibles de producir rendimientos, manifiesta que constituye una cuestión de hecho, por lo que deberá ser determinada por la Administración gestora del tributo, a la vista de las circunstancias específicas de los elementos patrimoniales en cada caso concreto.

2.2.14 IP. -Implicaciones en la exención en el IP de una sociedad 'holding' con participación en una sociedad de capital riesgo

DGT. Consulta Vinculante V1377, de 13 de mayo de 2021

Los consultantes son titulares de una sociedad *holding* (sociedad H) que ha constituido una sociedad de capital riesgo (SCR) con el objetivo de concentrar las inversiones realizadas en *private equity*.

La DGT resuelve distintas cuestiones relacionadas con el impacto en la aplicación de la exención en IP de la participación en la sociedad H, con las siguientes conclusiones fundamentales:

- La participación en la SCR podría no computarse como valores no afectos, al tener una participación superior al 5%, y siempre que se cumpla con el resto de los requisitos establecidos por la normativa.
- En cuanto a los valores incluidos en el activo de la SCR, no se computarán como tales, aquellos que formen parte del coeficiente obligatorio de inversión previsto en la ley. Del resto de las inversiones del activo de la SCR, podrán no computarse como valores en la medida que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y se posean con

la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que, a estos efectos se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y humanos (y la entidad participada no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en los términos definidos en la Ley del IP).

- Para determinar si las distintas inversiones que forman parte del activo de la SCR, están o no afectas a su actividad, es necesario llevar a cabo una apreciación puntal de la necesidad de las mismas para el desarrollo de la actividad de la entidad. No obstante, considera que los activos que conforman el coeficiente obligatorio de inversión son necesarios para el ejercicio de la actividad, por tratarse de un requisito legal y, por lo tanto, podrían considerarse afectos a la actividad a efectos de la exención en el IP.
- La delegación de la gestión en una sociedad gestora, al establecer la ley que es potestativa, no exime a la SCR de tener los medios materiales y humanos necesarios cuando así lo establezca la ley para acceder a la exención del IP.

2.2.15 IP. - El valor de adquisición de un inmueble debe de incorporar los impuestos satisfechos

DGT. Consulta Vinculante V1343, de 12 de mayo de 2021

Un contribuyente se cuestiona si en la valoración de bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio dentro del precio, contraprestación o valor de adquisición deben incorporarse los impuestos indirectos satisfechos. En concreto, el IVA y la cuota gradual de AJD por documentos notariales, o, en su caso, el Impuesto por Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La DGT resuelve que la Ley del IP establece que se tomará el mayor valor entre el valor catastral, el comprobado por la administración a efectos de otros tributos o el valor de adquisición. De ser de aplicación el criterio de valor de adquisición entiende la DGT que se debe aplicar la norma de la Ley del IRPF. En este sentido la Ley del IRPF considera valor de adquisición el resultado de añadir al importe real de adquisición el coste de las inversiones y mejoras, así como los gastos y tributos inherentes a la adquisición. Por lo tanto, la DGT resuelve que el valor que deberá constar en la base imponible del IP debe incorporar dentro del valor de adquisición los tributos e impuestos satisfechos.

2.2.16 ISD. - Reducción por empresa familiar: el requisito para formar grupo de parentesco

DGT. Consulta Vinculante V1352-21, del 12 de mayo de 2021

La madre del consultante posee un 33% de las participaciones de una sociedad limitada. El resto de las participaciones las poseen los tíos del consultante (hermanos de la madre) y un primo que ejerce funciones de dirección en la sociedad por las que percibe más del 50% de sus rendimientos. La consulta analiza la eventual aplicación de la reducción prevista en el la Ley del ISD (para empresas familiares) por el fallecimiento de la madre.

La DGT manifiesta que para que el consultante pueda practicar la reducción en el ISD es requisito necesario que su madre tenga derecho a la exención en el IP. En este sentido, indica que cuando la participación en la sociedad sea conjunta con alguna o algunas

personas del grupo de parentesco (participación del 20% junto con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado), las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deben de cumplirse en al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el IP. Por ello, al ser el primo de la consultante colateral de tercer grado de su madre, considera que las participaciones no estarían exentas en su IP y, en consecuencia, no tendría derecho a la reducción en el ISD.

2.2.17 ISD- IP. – La donación modal del usufructo temporal de participaciones sociales tributa por el ISD y el usufructuario no tiene derecho a la exención en el IP

DGT. Consulta Vinculante V1069-21, de 23 de abril de 2021

Los consultantes son personas físicas titulares de participaciones sociales en una entidad que realiza una actividad económica. Una de las socias (socia A) recibió un préstamo de la sociedad, y el resto de los socios se plantean realizar una donación a la socia A del usufructo temporal de sus participaciones en la entidad, con la condición de que la totalidad del dinero que reciba la usufructuaria en concepto de dividendos, se destine al pago de la deuda que tiene contraída con la sociedad.

La DGT concluye que la donación del citado usufructo temporal tiene la calificación de donación modal, dado que se impone a la donataria una obligación de destino del dinero que perciba en concepto de dividendos, y el usufructuario deberá de tributar por el ISD por la totalidad del valor del usufructo temporal (2% del valor de las participaciones por cada periodo de un año, sin exceder del 70%).

En relación con los efectos en el IP una vez realizada la donación, la DGT concluye que la donataria no tendrá derecho a la exención en el IP por la titularidad del usufructo temporal de las participaciones en la entidad, dado que la normativa solo prevé la exención a titulares de usufructos vitalicios. Los nudos propietarios tendrán derecho a aplicar la exención por las participaciones de las que sean titulares siempre que cumplan con los requisitos establecidos en la ley.

2.2.18 IP. – Sociedades ‘holding’: concepto de medios materiales y personales para la dirección y gestión de la participación en sociedades

DGT. Consulta vinculante V0926-21, de 15 de abril de 2021

El consultante pregunta sobre los medios materiales y personales de los que tiene que disponer una sociedad *holding* para la dirección y gestión de las participaciones en entidades.

La DGT manifiesta que la amplísima casuística ante la que se enfrenta la realidad empresarial, impide formular principios que, con carácter general, puedan resultar de aplicación a cualquier explotación económica. Recuerda que ha llegado a manifestar que entiende como suficiente la disposición de tales medios, aunque sean mínimos, siempre que se ocupen de la gestión de los valores de que se trate.

No obstante, recalca que no procede una mayor concreción porque, al tratarse de una cuestión de índole fáctica, deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurran, lleve a cabo la apreciación y valoración de la existencia de la organización de medios para la dirección y gestión de la participación.

2.2.19 IP. - Participación conjunta de grupo de parentesco en la empresa familiar: computa exclusivamente la participación directa en la sociedad

DGT. Consulta Vinculante V0794, del 6 de abril de 2021

La consulta plantea el supuesto de un grupo familiar formado por distintas sociedades de las cuales participan dos personas físicas. La primera persona física posee el 100% de la sociedad *holding* y obtiene una remuneración por las funciones de dirección superiores al 50% de la totalidad de sus rendimientos, y la segunda persona física, que es la hermana de la primera, es titular del 16,67% de la sociedad H, y del 16,14% de la sociedad C. Ambas sociedades, H y C, son sociedades dependientes de la sociedad *holding*.

Se consulta la posibilidad de aplicar la exención en el IP a las participaciones de la segunda persona en las sociedades H y C.

La DGT concluye que no tiene derecho a la exención en el IP:

- En cuanto el análisis de los requisitos a nivel individual, considera que si bien cumple el requisito de participación mínima (5%), no cumple el requisito de realizar funciones directivas.
- En cuanto al análisis a nivel de grupo de parentesco, considera que no cumple el requisito de participación mínima conjunta con su grupo de parentesco del 20%. En definitiva, la DGT, por el supuesto descrito en la consulta, considera, a efectos del cómputo del porcentaje mínimo de participación del grupo de parentesco, exclusivamente la participación directa en las sociedades H y C (excluyendo la participación indirecta).

2.2.20 IP. - No están exentos los bienes afectos a la actividad de un arquitecto que ejerce la profesión a través de una sociedad civil

DGT. Consulta Vinculante V0769, de 31 de marzo de 2021

Un arquitecto ejerce sus servicios a través de una sociedad civil privada percibiendo una retribución por su actividad profesional y, además, ostenta el cargo de administrador en una entidad calificada como empresa familiar, percibiendo una retribución por el ejercicio de funciones directivas.

El rendimiento de su actividad profesional de arquitecto excede en importe a la retribución percibida por el ejercicio de las funciones directivas en la entidad.

Las cuestiones que se plantean en la consulta son:

- si los bienes y derechos afectos a la actividad económica desarrollada a través de la sociedad civil privada pueden estar exentos del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), y
- si a efectos de verificar la exención en el IP de su participación en la entidad, y, en concreto, en cuanto al cumplimiento del requisito de que la retribución por funciones directivas en la entidad represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, no se computan los rendimientos de la actividad de arquitecto.

A la primera cuestión la DGT contesta que los bienes y derechos afectos a la actividad económica no pueden estar exentos debido a que, para tener derecho a la exención, es necesario que la actividad se ejerza de forma “personal y directa” y, en el caso planteado, considera que es la sociedad civil la que presta los servicios de arquitectura a terceros, y la que dispone de los medios materiales y personales necesarios para el desarrollo de la actividad.

En relación con la segunda cuestión, la DGT considera que al no poder aplicar la exención a los bienes y derechos afectos a la actividad de arquitecto, los rendimientos obtenidos no pueden ser excluidos del cómputo y, por lo tanto, la retribución percibida por las funciones directivas realizadas en la entidad no superan el umbral del 50%. En consecuencia, el consultante tampoco podrá aplicar la exención por las participaciones en la entidad familiar.

Más información:
Departamento Empresa Familiar

Síguenos:



GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general,
sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© **J&A Garrigues, S.L.P.**, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación,
reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra,
sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3
28001 Madrid España
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08

garrigues.com